

A. I. N° - 933484-0/04
AUTUADO - TEGON VALENTI S/A (TRANSPORTADORA TEGON VALENTI SA)
AUTUANTE - WALTER LUCIO C. DE FREITAS
ORIGEM - IFMT-DAT/METRO
INTERNET - 16.07.04

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0242-03/04

EMENTA: ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE EMISSÃO DA DOCUMENTAÇÃO FISCAL CORRESPONDENTE. TRÂNSITO DE MERCADORIAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO TRANSPORTADOR. Restou demonstrado que as mercadorias apreendidas no estabelecimento do autuado (transportador) estavam desacobertas por documentação fiscal, devendo ser exigido o tributo por responsabilidade solidária. Preliminar de ilegitimidade passiva não acatada. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado, em 12/03/04, para exigir o ICMS no valor de R\$4.067,27, acrescido da multa de 100%, pela constatação de operação de transporte de mercadorias (13.366 cartelas, com duas unidades cada, de aparelhos de barbear da marca Mix Shave) desaccompanhadas de documento fiscal. Foram lavrados três Termos de Apreensão de Mercadorias e Documentos, sendo o último no dia 12/03/04 (n° 117641), em substituição aos demais, com a seguinte descrição dos fatos: “Mercadoria encontrada no pátio dessa transportadora, acondicionada em 52 (cinquenta e dois) volumes, acompanhada da Nota Fiscal n° 877 emitida em 27/02/04 pela Dobra 3 Indústrias Ltda., Rio de Janeiro – RJ, considerada inidônea para a operação. Onde, após contagem física da mercadoria foram encontradas 14.614 cartelas, constando na nota fiscal a quantidade de 1.248 cartelas, excedendo portanto a quantidade de 13.366 cartelas, estando portanto estas desaccompanhadas de documentação fiscal”.

O autuado apresentou defesa (fls. 33 a 42), alegando, preliminarmente, a existência de ilegitimidade passiva, considerando que “os fatos que dão origem à lavratura do Auto de Infração repudiado dizem respeito, exclusivamente, à emissão da nota fiscal do embarcador e não ao transporte realizado pela impugnante”.

Acrescenta que “é a empresa emitente da nota fiscal consideradas inidônea que tem condições de informar por que razões emitiu as notas da maneira que emitiu, quais suas razões e porque as considera corretas” e que, “em que pese a responsabilidade do transportador ser objetiva, não se pode ignorar o objetivo da lei: evitar a frustração do pagamento de tributos por irregularidade constatadas em notas fiscais/operações inidôneas praticadas por ‘empresas’ que muitas vezes, existem apenas no papel e que nunca são localizadas ou efetivamente punidas pela prática ilícita”.

Transcreve decisão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, em matéria de responsabilidade do transportador, e ressalta que, no caso dos autos, a mercadoria transportada estava acobertada por nota fiscal, a qual não possuía rasura e, sendo assim, não pode figurar no

pólo passivo da relação tributária, uma vez que a alegada infração não foi cometida por ele. Requer, por fim, que seja declarada a sua ilegitimidade passiva, “determinando-se a substituição do pólo passivo do presente feito, para o fim de prosseguir o processo administrativo contra o verdadeiro responsável pela lavratura do Auto de Infração”.

No mérito, alega que os valores da mercadoria, consignados neste lançamento, não correspondem àqueles indicados na Nota Fiscal nº 877, tendo havido excessiva majoração e arbitramento não fundamentados, configurando “verdadeiro enriquecimento” sem causa para o Estado. Pede, por cautela, que “sejam mantidos os valores constantes da nota fiscal, eis que comprovada a autenticidade dos mesmos”.

Argumenta que a nota fiscal objeto desta autuação nada tem de inidônea, pois identifica com clareza todos os elementos necessários à validade e eficácia da operação de compra e venda realizada, e está a acobertar regularmente o transporte das mercadorias apreendidas.

Reitera as explicações apresentadas pelo destinatário constante no documento fiscal, em sua petição de fls. 15 e 16, aduzindo que as mercadorias não estavam sem nota fiscal e chegaram em duas cargas com duas notas fiscais diferentes, cada caixa com 288 pares de barbeadores, ou seja, 24 cartelas ou 24 dúzias em cada caixa, e que a fiscalização se equivocou ao contar um *blister*, (isto é, um par de barbeadores), como se fosse uma cartela, o que gerou a divergência de quantidades, pois uma cartela vem com 12 pares de barbeadores.

Prossegue dizendo que um *blister* contém dois barbeadores, enquanto que uma cartela contém 12 *blisters*, isto é, 12 pares de barbeadores e que: a) na Nota Fiscal nº 877 de 27/02/04, constam 1.248 cartelas/dúzias, as quais divididas por 24 cartelas/dúzias, perfaz 52 caixas, contendo cada caixa 288 *blisters*, ou seja, 288 pares de barbeadores; b) na Nota Fiscal nº 876 de 27/02/04, constam 1.248 cartelas/dúzias, as quais divididas por 24 cartelas/dúzias, perfaz 52 caixas, contendo cada caixa 288 *blisters*, ou seja, 288 pares de barbeadores.

Ressalta que o destinatário (a empresa KANTAC Representações Ltda.) havia retirado 35 caixas de seu estabelecimento e deixou o restante (17 caixas), referente à Nota Fiscal nº 876, para ser entregue em outra loja da EBAL e que, por exigência desta, os barbeadores vieram a granel, ou seja, não estavam acomodados nas cartelas.

Repete que a documentação fiscal utilizada na operação é idônea e regular, não havendo como prosperar este lançamento e reconhece que, no máximo, poderia ter havido infração de caráter formal, devendo ser considerada a possibilidade de ser perdoado por erro cometido por seu motorista, consoante o disposto no Código Tributário Nacional.

Aduz que “exigir que a transportadora verifique o conteúdo das embalagens entregues ao transporte do remetente ou destinatário da mercadoria que irá transportar é obrigação que impõe excessivo e impraticável ônus, impondo-lhe multa e permitindo que o verdadeiro infrator nada sofra”.

Por fim, protesta por todos os meios de prova admitidos em direito, requer a improcedência deste Auto de Infração, ou não entendendo este órgão julgador dessa maneira, pede a aplicação apenas de multa por descumprimento de obrigação acessória.

O autuante, em sua informação fiscal (fls. 72 e 73), esclarece que:

1. a ação fiscal foi iniciada em 09/03/04, quando o agente de tributos Elcior Pio Ferreira encontrou, no depósito do autuado, mercadorias acompanhadas da Nota Fiscal nº 877, dentre outras, e como havia muitos volumes, deixou para conferi-los no dia seguinte, apesar de ter lavrado o Termo de Apreensão de Mercadorias nº 118402 para posterior conferência;

2. no dia 11/03/04 as caixas foram abertas e foram encontradas 14.614 cartelas, cada qual com um par de aparelhos de barbear da marca Mix Shave, conforme a fotocópia acostada à fl. 11, sendo cada cartela separada e distinta das demais e sem nenhum acondicionamento em conjunto, como alega o autuado, ao afirmar que as cartelas com dois aparelhos são denominadas de *blister*, os quais corresponderiam, em quantidade de 12, a uma cartela. Diz que, nesse dia, foi lavrado o Termo de Apreensão de Mercadorias nº 118405, em substituição ao anterior, para descreve a infração, uma vez que foram encontradas 14.614 cartelas (com dois aparelhos) e a Nota Fiscal nº 877 mencionava um conteúdo, nas 52 caixas, de 1.248 “cart” (de cartelas) e, conseqüentemente, o excedente de 13.366 cartelas estava desacompanhado de documentação fiscal;
3. o Termo de Apreensão de Mercadorias nº 118405 foi substituído pelo Termo de Apreensão de Mercadorias nº 117641, no dia 12/03/04, considerando que a irregularidade não estava muito bem descrita. Concorde que a afirmação de que a Nota Fiscal nº 877 é inidônea é “discutível”, mas entende que no documento “é citado o real motivo da apreensão, mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal, e o Auto de Infração respaldou-se nesta infração e na base de cálculo determinada apenas pelas mercadorias excedentes às da nota fiscal”;
4. a unidade descrita na Nota Fiscal nº 877 é “cart”, de cartela, e não *blister*, e a mercadoria estava separada em cartelas com 2 unidades de aparelho de barbear. Por outro lado, ressalta que a quantidade encontrada (14.614 cartelas) não é múltiplo de 12 e o preço de uma cartela com 2 aparelhos de barbear da marca Mix Shave é de R\$1,79, conforme o levantamento de preços constante à fl. 10 do PAF, sendo totalmente irreal o valor de R\$0,393 para uma “cartela com 12 pares” como alega o autuado, correspondendo ao preço de R\$0,03 para cada par de aparelhos, o que não cobre sequer o custo da embalagem;
5. a mercadoria está enquadrada na substituição tributária, nas operações interestaduais (Protocolo ICM 16/85), e é óbvio que o Estado da Bahia foi prejudicado, pois recebeu o imposto calculado sobre uma base de cálculo muito inferior à real;
6. como a mercadoria foi encontrada no depósito do autuado em quantidade excedente à constante no documento fiscal, e o transportador tinha a obrigação de conferir o conteúdo da carga, comparando-o com aquele constante na nota fiscal, este foi autuado por responsabilidade solidária (artigo 39, inciso I, alínea “d”, do RICMS/97), haja vista que não foi possível identificar o real proprietário da mercadoria desacompanhada de nota fiscal.

Finalmente, pede a procedência do Auto de Infração.

VOTO

O Auto de Infração em lide foi lavrado para exigir o ICMS, tendo em vista que foram encontrados, no estabelecimento do autuado, 13.366 cartelas (com duas unidades cada), de aparelhos de barbear da marca Mix Shave desacompanhadas de documento fiscal, infração constatada após ter sido realizada contagem física das mercadorias e lavrados três Termos de Apreensão de Mercadorias e Documentos para documentar a irregularidade apontada.

O contribuinte autuado é a empresa transportadora das mercadorias e suscitou, preliminarmente, a sua ilegitimidade passiva para figurar na relação jurídico-tributária que ora se analisa, sob o argumento de que “os fatos que dão origem à lavratura do auto de infração repudiado dizem respeito, exclusivamente, à emissão da nota fiscal do embarcador e não ao transporte realizado pela impugnante”.

Examinando a Nota Fiscal nº 877 efetivamente não se vislumbra nenhuma irregularidade nas formalidades essenciais normalmente exigidas num documento fiscal: há a identificação do destinatário e das mercadorias, a data de emissão e saída, a indicação do transportador etc. Entretanto, a fiscalização verificou, por meio de contagem física efetuada no estabelecimento do autuado, que a quantidade da mercadoria, consignada na Nota Fiscal referida, não estava em conformidade com o volume encontrado na transportadora, podendo-se afirmar, então, que a expressão utilizada pelo agente fiscal no Termo de Apreensão de Mercadorias nº 117641, de que a nota fiscal foi “considerada inidônea para a operação” não está em desacordo com o inciso IV do artigo 209 do RICMS/97 que assim se expressa: “será considerado inidôneo, fazendo prova apenas em favor do Fisco, o documento fiscal que contiver declaração inexata (...)”, que é exatamente o caso dos autos. Ressalte-se que, visto dessa perspectiva, é possível inferir que a inidoneidade prevista pela legislação não é uma condição inerente ao documento fiscal, mas à sua relação com a mercadoria que supostamente deveria acobertar.

Todavia, entendo que a idoneidade ou inidoneidade do documento fiscal não tem muita relevância na situação em análise, haja vista que se está exigindo o ICMS porque foram encontradas mercadorias desacobertas de nota fiscal, justamente a quantidade excedente daquela constante na Nota Fiscal nº 877 acima mencionada. Esta é a irregularidade tributária que deve ser levada em conta e devidamente analisada, com o objetivo de se verificar, ou não, a sua ocorrência e se o autuado é, ou não, o sujeito passivo da presente relação tributária.

Como se trata do transporte de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal, considero que deve ser aplicado o disposto no artigo 39, do RICMS/97 abaixo transcrito:

Art. 39. São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito:

I - os transportadores em relação às mercadorias:

d) que aceitarem para transporte ou que conduzirem sem documentação fiscal comprobatória de sua procedência ou destino, ou acompanhadas de documentação fiscal inidônea;

V - qualquer pessoa física ou jurídica, em relação às mercadorias que detiver para comercialização, industrialização ou simples entrega desacompanhadas da documentação fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea;

Ressalte-se que o Código Tributário Nacional, no inciso I do parágrafo único do artigo 121, conceitua o contribuinte como o sujeito passivo da obrigação principal que “tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”.

Ao tratar do instituto da Responsabilidade Tributária, o CTN assim prevê:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I -

II – as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

.....

*Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte **ou atribuindo-a a este em caráter supletivo** do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. (grifos não originais)*

Pela leitura dos dispositivos acima, fica patente que a responsabilidade solidária decorre de Lei e, no caso da legislação baiana, a sua atribuição é feita de forma supletiva, sendo facultado ao Fisco a escolha de quem será chamado a pagar o ICMS devido: o contribuinte ou o responsável solidário. Todavia, como o autuado transportou e reteve mercadorias desacompanhadas de documento fiscal, teria sido impossível ao Fisco imputar a exigência fiscal a uma terceira pessoa, tendo em vista o desconhecimento do real proprietário das mercadorias apreendidas.

O jurista Hugo de Brito Machado, em seu livro CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, 14ª Edição, da Malheiros Editores, pp. 104 e 105, leciona:

A solidariedade tributária não comporta benefício de ordem (CTN, art. 124, parágrafo único). É certo que a solidariedade em princípio não comporta o benefício de ordem, mas o Código afastou qualquer dúvida que pudesse ser levantada a esse respeito.

.....

As dívidas tributárias, quando exista mais de um sujeito passivo, podem ser cobradas, em regra, de qualquer deles, indistintamente.

Pelo exposto, entendo que o autuado é o sujeito passivo da relação jurídico-tributária em lide e, sendo assim, deixo de acatar a preliminar suscitada.

No mérito, o autuado baseou a sua argumentação em dois pilares: a) no fato de que o termo “cartela” designa uma embalagem composta de 12 *blisters* de 2 barbeadores cada um e, portanto, uma cartela seria composta de 24 barbeadores e que teria havido equívoco, por parte da fiscalização, ao contar um *blister* como se fosse uma cartela; b) no fato de que os valores da mercadoria, atribuídos pela fiscalização, não correspondem àqueles indicados na Nota Fiscal nº 877, tendo havido excessiva majoração e arbitramento não fundamentados, configurando “verdadeiro enriquecimento” sem causa para o Estado.

Quanto ao primeiro argumento, constato que há uma controvérsia entre o que afirmam as partes. Como dito acima, o sujeito passivo considera o termo “cartela” indicado na Nota Fiscal nº 877, como a embalagem que comporta 12 *blisters* de 2 barbeadores, sendo, portanto, composta de 24 barbeadores, enquanto que o autuante alega que uma cartela contém apenas 2 barbeadores.

O preposto fiscal afirmou, em sua informação fiscal, que a mercadoria foi encontrada, no estabelecimento do autuado, em cartelas separadas e distintas das demais e sem nenhum acondicionamento em conjunto, e que foram contadas 14.614 cartelas (com dois aparelhos) enquanto que a Nota Fiscal nº 877 mencionava um conteúdo, nas 52 caixas, de 1.248 “cart” (de cartelas) e, conseqüentemente, o excedente de 13.366 cartelas estava desacompanhado de documentação fiscal.

Todas as informações constantes nos autos são relevantes para a formação de minha convicção, tendo em vista que, a esta altura, seria impossível voltar ao passado, por se tratar de irregularidade constatada na fiscalização de trânsito de mercadorias.

A entender como verdadeira a afirmação do sujeito passivo, reiterando o esclarecimento prestado pelo destinatário das mercadorias (fls. 15 e 16), chega-se à seguinte conclusão, pela análise da Nota Fiscal nº 877 (fl. 8):

1. foram transportadas 1.248 cartelas, cada qual contendo 12 *blisters* com 2 aparelhos de barbear, da marca Mix Shave, totalizando a quantidade de 14.976 *blisters*, que a fiscalização teria confundido com cartelas;
2. cada cartela com 12 *blisters* foi vendida ao preço unitário de R\$0,393 e, sendo assim, cada *blister* foi vendido por R\$0,03.

Contudo, verifico que o preço unitário de uma cartela com 2 barbeadores (ou *blister*, como deseja o autuado) é de R\$1,79, de acordo com o levantamento de preço corrente no mercado consumidor, coletado pela fiscalização na Empresa Bahiana de Alimentos (EBAL), o destinatário final das mercadorias, segundo a informação do adquirente (a empresa KANTAC Representações Ltda.).

Ainda que se argumente que o preço constante na nota fiscal mencionada é de aquisição e o preço coletado na EBAL é o preço de venda, há que se reconhecer que a disparidade entre ambos é gritante: um custo de R\$0,03 e um preço de venda de R\$1,79 não é uma diferença que se possa reputar de minimamente razoável.

Por outro lado, o autuante informou que as mercadorias contadas fisicamente no estabelecimento do autuado encontravam-se em cartelas separadas e distintas das demais e sem nenhum acondicionamento em conjunto, o que foi confirmado pelo contribuinte, ao afirmar, em sua peça defensiva, que, “por exigência da EBAL, empresa que comprou tal mercadoria, os barbeadores vieram a granel, ou seja não estavam acomodados nas cartelas”. Pergunta-se: se os barbeadores não estavam acomodados nas cartelas, como se pode acreditar que o termo “cartela” constante na nota fiscal se refere a 12 *blisters* (com dois barbeadores cada)?

Por outro lado, o autuante chamou a atenção para o fato de que a quantidade encontrada (14.614 cartelas) não é múltiplo de 12 e, portanto, o termo “cart” jamais poderia ser relativo a 12 *blisters*. Essa informação assume grande importância, uma vez que, se a alegação do autuado estivesse correta, teria que haver, na contagem física, 14.976 *blisters*, e não 14.614, como apurado pela fiscalização. Ressalte-se que, conforme relatado pelo autuado, o destinatário das mercadorias (a empresa KANTAC Representações Ltda.) havia retirado, de seu estabelecimento, 35 caixas referentes apenas à outra Nota Fiscal, de nº 876.

Por tudo quanto foi relatado, estou convencida que o termo “cart” na verdade se refere a uma embalagem composta de 2 barbeadores e não de 12, como alegado pelo impugnante. Em consequência, efetivamente, houve uma diferença entre a quantidade constante no documento fiscal e aquela contada fisicamente pelo Fisco, devendo ser exigido o ICMS sobre a mercadoria desacobertada de documentação fiscal, como apurado neste lançamento.

Ultrapassada essa questão, deve ser examinada a legalidade da base de cálculo indicada neste lançamento. Como foram encontradas mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal, na fiscalização de trânsito de mercadorias, deve ser aplicado o disposto no artigo 938, do RICMS/97 que prevê o seguinte:

Art. 938. O arbitramento da base de cálculo do ICMS poderá ser feito por qualquer um dos métodos a seguir:

V - na fiscalização do trânsito:

a)

b) no caso de ausência ou inidoneidade do documento fiscal, será adotado:

1 -

2 - o preço de pauta fiscal no varejo, se houver, ou o preço de venda a varejo no local da ocorrência;

Nesta autuação foi adotado o preço de venda a varejo no local da ocorrência, conforme determinado pela legislação, coletado na Empresa Bahiana de Alimentos – EBAL, inscrição estadual nº 22.169.352, no dia 11/03/04, de R\$1,79 por cada cartela com 2 barbeadores, conforme o documento de fl. 10, o qual foi assinado pelo gerente da mencionada empresa, Sr. Jairo de A. Silva, RG nº 1.341.238-83, devendo, assim, ser acatado.

Pelo exposto, estando configurada a infração, consoante os documentos trazidos aos autos, entendo que é devido o valor exigido no lançamento.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **933484-0/04**, lavrado contra **TEGON VALENTI S/A (TRANSPORTADORA TEGON VALENTI SA)**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$4.067,27**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, IV, “a”, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de julho de 2004.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE/RELATORA

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA - JULGADOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA